



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1617

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015–31.12.2015), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση , καθώς τη και με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ/2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015–31.12.2015), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 125.586,45 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 85.627,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 211.213,58 ευρώ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 01/01/2014 έως 31/12/2015 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την/...../2018 εντολή μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών που διέθετε κατά τις υπό κρίση χρήσεις βάσει των δεδομένων που προσκομίστηκαν από τα ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα και κατόπιν της επεξεργασίας αυτών μέσω του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε κρινόμενο έτος, διενεργήθηκε και προσδιορισμός με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου (άρθρ. 27 Ν.4174/2013, άρθρ. 67Β του Ν.2238/1994, Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, εγκ. πολ. 1270/24.12.2013 και πολ. 1171/4.7.2013).

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αρ. πρωτ./2018,/2018,/2018 και/2018 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα που υπέβαλε μετά τη κοινοποίηση σε αυτόν του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να αιτιολογήσει τις τραπεζικές του κινήσεις, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει διατάξεων άρθρου 27 του Ν.4174/2013 για τη χρήση 2014 δεν αλλάζει σε σχέση με το δηλωθέν ποσό 746.991,76 και το συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει διατάξεων άρθρου 27 του Ν.4174/2013 για τη χρήση 2015 προσδιορίζεται ως εξής: **380.565,01** (αποκρυσταλλώμενα φορολογητέα ύλη) + **159.737,37** (δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα) = **540.302,38**

ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
Φορ. 2014	746.991,76	764.423,99	746.991,76	764.423,99
Φορ.2015	159.737,37	159.737,37	540.302,38	540.302,38

Αναλυτικά, σχετικά με το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 κατά το ποσό των 380.565,01 ευρώ, η οποία προέκυψε βάσει των έμμεσων τεχνικών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B΄ του Ν. 2238/1994, όπου ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, όπως αυτό προκύπτει από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων του προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν. 4172/2013 και του προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές.

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2014	2015	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2014	2015
1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	746.316,67	748.664,54	1. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	748.664,54	690.486,83
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦ ΑΣ).	352.057,42	105.553,48	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦ ΑΣ).	105.553,48	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης	2.531,60	681,30	4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων	605.189,00	631.755,00
5. Έσοδα από λουιές πηγες	9.314,70	7.818,60	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)		
6. Εισπράξεις από λουιτά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)	654.499,36	129.224,69	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λουιτών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας		
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων			7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	8.998,69	7.324,59
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ			8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.938,77	
9. Λουιτά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	8.848,61	8.726,71	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λουιτές δαπάνες	17.420,44	18.126,35
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών			10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	4.398,23	33.355,36

11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	17.247,59	568,10
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων			12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	2.027,86	1.871,11	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
			14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	18.229,00	
			15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		
14.Εσοδα από πώληση μετοχών	59.735,39	58.445,54	16. Κόστος απόκτησης μετοχών	41.015,64	59.934,75
			17.Λοιπές αναλώσεις	62.638,22	
ΣΥΝΟΛΟ	1.835.331,61	1.060.985,97	ΣΥΝΟΛΟ	1.634.293,60	1.441.550,98

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2014	2015
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.835.331,61	1.060.985,97
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.634.293,60	1.441.550,98
Υπόλοιπο	201.038,01	-380.565,01

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

- Πλάνη κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έτους 2015.
-Κατά τη σύνταξη της φορολογικής του δήλωσης για το έτος 2015 υπέπεσε σε ένα τραγικό λάθος. Συγκεκριμένα, στον πίνακα 5, παράγραφος 2, κωδικός 743 της με αριθμό καταχώρισης φορολογικής του δήλωσης για το έτος 2014, η οποία υποβλήθηκε εμπροθέσμως στις 09.08.2015, είχε δηλώσει το ποσό ύψους Ευρώ 605.189,00 ως ποσό για την κάλυψη της συμμετοχής του στην αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας με την επωνυμία «.....», στην οποία συμμετέχει ως μοναδικός εταίρος. Το μεγαλύτερο μέρος από το εν λόγω ποσό, είχε καταβληθεί από εκείνον με τμηματικές καταβολές - καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ως άνω εταιρείας. Στις 14.07.2016, κατά την υποβολή, της φορολογικής του δήλωσης για το έτος 2015, από προφανή παραδρομή και εξαιτίας της χρησιμοποίησης από μέρος του λανθασμένης βεβαίωσης , η οποία του χορηγήθηκε από την ανωτέρω εταιρεία, «.....», καταχώρησε εσφαλμένα στον ίδιο πίνακα (πίνακας 5, παράγραφος 2, κωδικός 743) της φορολογικής του δήλωσης για το έτος αυτό, το ποσό ύψους Ευρώ 631.755,00 ως ποσό για την κάλυψη της συμμετοχής του στην αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας, η οποία πραγματοποιήθηκε κατά το έτος 2015 και ειδικότερα την 14.05.2015. Στην πραγματικότητα ωστόσο, το πραγματικό κεφάλαιο, το οποίο κατέβαλε από το

έτος αυτό (2015) για την κάλυψη της συμμετοχής του στην αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας ανήλθε στο ποσό των Ευρώ 87.194,00, πλέον του ποσού των Ευρώ 1.905,00, ήτοι μόνο στο συνολικό ποσό των Ευρώ 89.099,00. Το τελευταίο αυτό ποσό έπρεπε, συνεπώς, να δηλωθεί στον αντίστοιχο κωδικό της οικείας φορολογικής δήλωσης για το έτος 2015, καθώς αυτό το ποσό και μόνο (και όχι το μεγαλύτερο ποσό, το οποίο τελικά από παραδρομή δηλώθηκε) αντιστοιχεί στην πραγματική ανάλωση κεφαλαίου, η οποία συντελέστηκε το έτος 2015 για την άνω αιτία, δεδομένου, εξάλλου, ότι ήδη το έτος 2014 στην οικεία φορολογική δήλωση, το αναλωθέν ποσό για την αύξηση κεφαλαίου του έτους αυτού είχε ήδη δηλωθεί.

- Τυπικά ελαττώματα της εντολής ελέγχου
- Στην εντολή ελέγχου δεν καθορίζεται η διάρκεια του ελέγχου, με συνέπεια αυτή να είναι άκυρη
- Αμφισβήτηση της υπαγωγής του σε έλεγχο και του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
- Για την ενεργοποίηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου τίθενται συγκεκριμένες προϋποθέσεις από τη Φορολογική νομοθεσία

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και προς απόδειξη των ισχυρισμών του υπέβαλε τα εξής στοιχεία,

- αντίγραφο φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 / Συν. 1
- αντίγραφο φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015 / Συν. 2
- την υπ' αριθμόν 3588 τροποποίηση καταστατικού της ως άνω εταιρείας και την κωδικοποίηση αυτού / Συν. 3.
- αντίγραφο της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής του υπ' αριθμόν 43.01.00.0000 λογαριασμού «Καταθέσεις Εταίρου, του έτους 2015 της εν λόγω εταιρείας/ Συν. 4
- αντίγραφο της βεβαίωσης της χρηματιστηριακής Α.Ε.Π.Ε.Υ. με την επωνυμία "....." / Συν.5
- διορθωμένος ως προς το έτος 2015, πίνακας της σελίδας 24 της προσβαλλόμενης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου / Συν.6
- αντίγραφο της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής του υπ' αριθμόν λογαριασμού 40.06.00.0000, "Εταιρικό Κεφάλαιο ΕΠΕ" / Συν.7
- αντίγραφο της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής του υπ' αριθμόν λογαριασμού 43.01.00.0000 "Καταθέσεις Εταίρου" του έτους 2014 / Συν.8
- αντίγραφο της σελίδας 24 της έκθεσης μερικού ελέγχου, στη στήλη του 2014, II. Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων, αριθμός 4/Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων / Συν.9
- αντίγραφα κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας, για τα έτη 2014 και 2015 / Συν.10-44
- αντίγραφα των σχετικών ταμειακών αποδείξεων της εταιρείας, για τα έτη 2014 και 2015 / Συν.45-47
- αντίγραφα των Αναλυτικών Καθολικών της αντίστοιχης κίνησης του υπ' αριθμόν 38.00.00.0000, "Ταμείο Κεντρικού (.....)" λογαριασμού Γενικής Λογιστικής για τα έτη 2014 και 2015 / Συν.48-49

Η Υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεων, προκειμένου να πιστοποιηθεί το περιεχόμενο των προσκομιζόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως άνω αναλυτικών καθολικών, και σε απάντηση αυτής, ο προσφεύγων απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ

ΕΙ/2019 γραπτό Υπόμνημά του, συνυποβάλλοντας τα κάτωθι δικαιολογητικά προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του:

-Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας «.....» για το έτος 2015

-Ισοζύγιο λογαριασμών γενικού / αναλυτικών καθολικών της εταιρείας «.....» για το φορολογικό έτος 2014.

-Ισοζύγιο λογαριασμών γενικού / αναλυτικών καθολικών της εταιρείας «.....» για το φορολογικό έτος 2015.

-Φύλλα ημερολογίου Γενικής Λογιστικής για το οικονομικό έτος 2015, τα οποία αφορούν τις κινήσεις της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής υπ' αριθμ. 43.01.00.0000 «Καταθέσεις Εταίρου».

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014 ορίζεται:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν.4174/2013**, ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με

συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθώς και αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών

ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. 2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. 2238/1994 ή του ν. 4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.
2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και

επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:
5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : **«(Α)** ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος –».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 67Β. Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

“1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method)

και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη”.

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

“1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

“1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής”.

Επειδή, σύμφωνα **Αρ. πρωτ.: ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013** με Θέμα: Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων

“Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία), β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά ή και οικογενειακά), γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν”.

Άρθρο 1 Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου

“Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών”.....

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1171/4.7.2013** με Θέμα: Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων

“Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το **πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου** το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.....

Οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή και κατά τους ελέγχους από το γραφείο, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 67Α του ΚΦΕ”...

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1050/17.2.2014** με Θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού

Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού

“Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.....”

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

“..... Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά”.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

“Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.....

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το πραγματικό κεφάλαιο το οποίο καταβλήθηκε από εκείνον το έτος 2015 για την κάλυψη συμμετοχής του στην αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας ανήλθε στο ποσό των 87.194,00 ευρώ πλέον του ποσού των Ευρώ 1.905,00, (συμμετοχή του σε δημόσια εγγραφή της για 6.350 μετοχές στην τιμή των 0,30 € έκαστη), ήτοι μόνο στο συνολικό ποσό των Ευρώ 89.099.00 και ότι αυτό το ποσό των 89.099.00 έπρεπε, συνεπώς, να δηλωθεί στον αντίστοιχο κωδικό 743 της οικείας φορολογικής δήλωσης για το έτος 2015, καθώς αυτό το ποσό και μόνο (και όχι το μεγαλύτερο ποσό, το οποίο τελικά από παραδρομή δηλώθηκε) αντιστοιχεί στην πραγματική ανάλωση κεφαλαίου, η οποία συντελέστηκε το έτος 2015 για την άνω αιτία, δεδομένου, εξάλλου, ότι ήδη το έτος 2014 στην οικεία φορολογική δήλωση, το αναλωθέν ποσό για την αύξηση κεφαλαίου του έτους αυτού είχε ήδη δηλωθεί.

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού του προσκόμισε με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής : α) αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων του φορολογικών ετών 2014 και 2015, β) την υπ' αριθμόν τροποποίηση καταστατικού της εταιρείας και την κωδικοποίηση αυτού, γ) αντίγραφο της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής του υπ' αριθμόν 43.01.00.0000 λογαριασμού «Καταθέσεις Εταίρου», του έτους 2015 της εν λόγω εταιρείας, δ) αντίγραφο της βεβαίωσης της χρηματιστηριακής Α.Ε.Π.Ε.Υ. με την επωνυμία, ε) αντίγραφο της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής του υπ' αριθμόν λογαριασμού 40.06.00.0000, "Εταιρικό Κεφάλαιο ΕΠΕ" , στ) αντίγραφα κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας, για τα έτη 2014 και 2015, ζ) αντίγραφα των σχετικών ταμειακών αποδείξεων της εταιρείας, για τα έτη 2014 και 2015 και η) αντίγραφα των

Αναλυτικών Καθολικών της αντίστοιχης κίνησης του υπ' αριθμόν 38.00.00.0000, "Ταμείο Κεντρικού (Περιστερί)" λογαριασμού Γενικής Λογιστικής για τα έτη 2014 και 2015.

Επειδή ο προσφεύγων επιπλέον προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού του προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ/2019 Υπόμνημα του : α) οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας «.....» για το έτος 2015, β) ισοζύγιο λογαριασμών γενικού / αναλυτικών καθολικών της εταιρείας «.....» για το φορολογικό έτος 2014 και για το φορολογικό έτος 2015 και γ) φύλλα ημερολογίου Γενικής Λογιστικής για το φορολογικό έτος 2015, τα οποία αφορούν τις κινήσεις της καρτέλας Αναλυτικού Καθολικού Γενικής Λογιστικής υπ' αριθμ. 43.01.00.000 «Καταθέσεις Εταίρου», με τα οποία πιστοποίησε το περιεχόμενο των αναλυτικών καθολικών που είχε προσκομίσει με τη κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Από την εξέταση του συνόλου των ως άνω δικαιολογητικών προκύπτει ότι : α) η εταιρεία «.....», στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων ως μοναδικός εταίρος, προέβη την 14/05/2015 σε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου ύψους 629.850,00 €, β) ο προσφύγων κατέβαλε το έτος 2014 ποσό ύψους 605.189,00 € ως ποσό για την κάλυψη της συμμετοχής του στην αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας με τμηματικές καταβολές - καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ως άνω εταιρείας και γ) ο προσφύγων κατέβαλε το έτος 2015 ποσό ύψους 87.194,00 € για την κάλυψη της συμμετοχής του στην αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» με τμηματικές καταβολές - καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ως άνω εταιρείας. Το ποσό αυτό πλέον του ποσού των 1.905,00 €, που αφορά συμμετοχή του σε δημόσια εγγραφή της για 6.350 μετοχές στην τιμή των 0,30 € έκαστη, ήτοι το συνολικό ποσό των € 89.099,00 έπρεπε, συνεπώς, να δηλωθεί στον αντίστοιχο κωδικό της οικείας φορολογικής δήλωσης για το έτος 2015, καθώς αυτό το ποσό και μόνο (και όχι το μεγαλύτερο ποσό, το οποίο τελικά από παραδρομή δηλώθηκε) αντιστοιχεί στην πραγματική καταβολή κεφαλαίου, η οποία συντελέστηκε το έτος 2015 για την άνω αιτία.

Προς τούτο γίνεται αποδεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεδομένου εξάλλου, ότι ήδη το έτος 2014 στην οικεία φορολογική του δήλωση, το αναλωθέν ποσό για την αύξηση κεφαλαίου του έτους αυτού είχε ήδη δηλωθεί.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, διενεργήθηκε και προσδιορισμός με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο οποίος κατόπιν των ανωτέρω διαμορφώθηκε ως εξής για τα κρινόμενα έτη :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2015	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2015
I. Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	748.664,54	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	690.486,83

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦ ΑΣ).	105.553,48	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦ ΑΣ).	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης	681,30	4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων	89.099,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	7.818,60	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/ επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)	129.224,69	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	7.324,59
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	8.726,71	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	18.126,35
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	33.355,36
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	568,10
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	1.871,11	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων	
14. Έσοδα από πώληση μετοχών	58.445,54	16. Κόστος απόκτησης μετοχών	59.934,75
		17. Λοιπές αναλώσεις	
ΣΥΝΟΛΟ	1.060.985,97	ΣΥΝΟΛΟ	898.894,98

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2015
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.060.985,97
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	898.894,98
Υπόλοιπο	162.090,99

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
Φορ.2015	159.737,37	159.737,37	0,00	159.737,37

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015–31.12.2015), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	125.586,45 €	0,00 €
Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	62.793,23€	0,00 €
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.	22.833,90 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	211.213,58 €	0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.